



改正監査基準委員会報告書540 「会計上の見積りの監査」の概要

日本公認会計士協会
2021年1月14日

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

改正の背景

1. 会計基準の進展

IFRS9号「金融商品」の発表により、見積りモデルの変更、見積りに関する開示項目が充実したことから、IFRS9号の適用時期（2018年1月以降開始する期）より前に、ISA 540の改正を要望する声が多方面から寄せられた。

2. 監督機関の検査による指摘

監査事務所を監督する機関による検査において、会計上の見積りの監査手続に対して多くの指摘がなされており、監査品質向上のために、見積りに関する監査の基準の改正が必要であった。IFIAR（監査監督機関国際フォーラム）、公認会計士・監査審査会のモニタリングレポート及び日本公認会計士協会の品質管理委員会年次報告書でも、会計上の見積りの監査に関する指摘事項が多く挙げられている。

特に公認会計士・監査審査会の検査結果において、会計基準の改訂等により、会計上の見積りが複雑化する傾向にある状況下で、会計上の見積りの複雑性への対応が必要である等の指摘がされていることから、会計上の見積りに関して、改定監査基準において、主に以下の項目について改訂された。

- ① 会計上の見積りについて、重要な虚偽表示リスクの評価に当たり、固有リスクの性質に着目し重要な虚偽の表示がもたらされる要因などを勘案することが重要な虚偽表示のリスクのより適切な評価に結び付くことから、固有リスクと統制リスクを分けて評価しなければならない旨を追記
- ② 固有リスクについては、重要な虚偽表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽表示が生じる可能性と当該虚偽表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価しなければならない旨を追記
- ③ 会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法を評価するとともに、当該見積りと監査人が行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない点を明確化

3/5.と
同じ

→ 昔から大抵は変わらない

現行監基報540からの主な変更点の要約（その1）

基本的な構造に変更はないが、要求事項・適用指針共に大幅に増加し、規定が詳細化されている。

項目	改正監基報540	現行監基報540
本報告書の範囲及び目的	第1項～第11項	第1項～第6項
（うち、本報告書に関連する基本的な概念）	（うち第4～第9項）	－
リスク評価手続とこれに関連する活動	第12項～第14項	第7項～第8項
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	第15項及び第16項	第9項及び第10項
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	第17項～第29項	第11項～第13項
特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続*	（上記に含む）	第14項～第16項
会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断	第34項	第17項
会計上の見積りに関する注記事項	第25項及び第30項	第18項及び第19項
経営者の偏向が存在する兆候	第31項	第20項
実施した監査手続に基づく総括的評価	第32項～第35項	－
経営者確認書	第36項	第21項
監査役等、経営者又は他の関係する者とのコミュニケーション	第37項	－
監査調書	第38項	第22項
適用指針	A1～A152、付録1,2	A1～A127、付録

* 改正監基報540では、個別の項目建てはされていない。

こちら

2

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

現行監基報540からの主な変更点の要約（その2）

規定の詳細化

- 「固有リスク要因」という新たな概念の導入、定義の明確化
- 手続の明確化、詳細化
- 注記事項に関する検討手続の充実
- 監査調書に記載すべき要求事項の拡大

P.4及びP.5参照

P.6～P.10参照

P.11及びP.12参照

P.15参照

職業的専門家としての懐疑心の一層の発揮

P.13参照

監査役等とのコミュニケーションの必要性の強調

P.14参照

規模・状況に応じた柔軟な基準適用

P.16参照

規定の詳細化により、会計上の見積りに関してリスクを生じさせる要素をより詳細に特定することが求められ、そのリスクに対応して実施すべき監査手続についても、より一層明確にされているため、監査人は実施する監査手続の精度を向上させる必要がある。

3

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点① 固有リスク要因（その1）

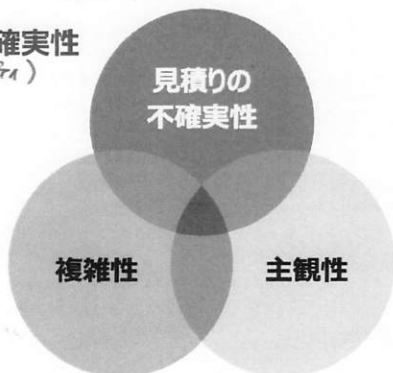
- 固有リスク要因とは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴である。（A8項参照）

- 改正された監基報540では、固有リスク要因として、以下の3点に焦点を当てた。（付録1参照）
(注記)

①見積りの不確実性 (ボラティリティ)

②複雑性

③主観性



cf. 改正監基報540. 2. 3 参照.

- 左記3点以外にも、監査人が考慮しなければならない「**その他の固有リスク要因**」があり得る。（A9項参照）

例えば、

- ①関連する財務諸表項目の性質/状況の変化
- ②見積手法/仮定/データの変更が必要となる適用される財務報告の枠組みの改正
- ③経営者の偏向（バイアス）や不正による虚偽表示が発生し得るリスク

今年04年度工組答
問題17番
(全問解き前提)

★ 注意: 事例問題ではこれら3つA9までが考えられる。繰延税金資産の繰延税引金(DTA)

主な改正点② 固有リスク要因（その2）

→ これらの非常に高い場合にはリスク評価手続とリスク対応手続も極端に単純なものとなる(改正監基報540.3)。さらに、⑬へ

正確に測定することができないという性質に影響される程度をいう。また、見積りの不確実性は、ほかの固有リスク要因に影響する。

★ (第11項(3)及びA16項参照)

(例) DTAは複雑かつ不明瞭の仮定や判断が求められる。∴ 不確実性高い

見積りの不確実性

複雑性

会計上の見積りを行う過程に固有の複雑性である。例えば、複数のデータセット（データのグループ）や複数の仮定、複雑なモデルが会計上の見積りの算定に使われる場合などを指す。

★ (第15項(2)、A76項からA79項及び付録1 第8項から第11項参照)

(例) DTAは全額分類に属する。主観性、一時差異のスケジューリング、タックスプランニングなどの仮定や判断が必要

会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用に際して経営者による判断が必要となる程度をいう。主観性は、会計上の見積りの評価属性に関する理解及びデータにおける固有の限界から発生する。（第15項(2)、A17項及び付録1 第12項から第18項参照）

主観性

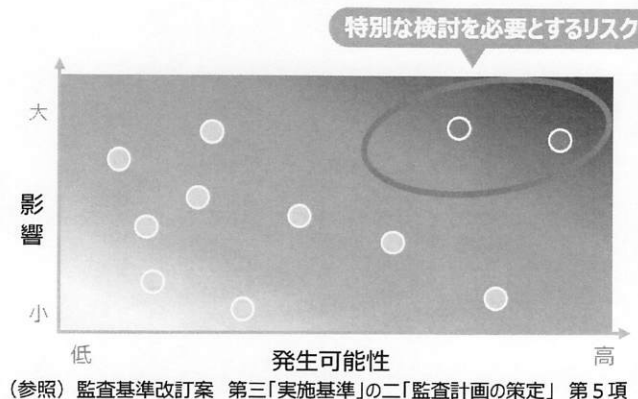
(例) DTAは繰延税引金、繰延所得、タックスプランニングなどの仮定や判断が求められる。∴ 主観性高い

∴ 単純な単純なものとした。

主な改正点③ リスク評価手続の明確化 (3/5.と8/11)

- 改正された監基報540のリスク評価手続は、会計上の見積りに関する**固有リスク**と**統制リスク**※1を分けて（個別に）評価することを求めている。（第15項及びA64項からA71項参照）
- 基準の規模・状況に応じた適用（scalability）を進めるために、既存の監基報200※2、監基報315※3及び監基報330※4にある概念を基に、評価した固有リスクの程度は、高いものから低いものまで様々であることから、「固有リスクの分布」という概念として、それを明確化した。（第4項参照）
- 企業と企業環境、内部統制の理解に関して、リスク評価手続を強化した。（第12項及びA19項からA22項参照）

イメージ：固有リスクの分布



※1 統制リスクー取引の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する特定のAssertionにおける重要な虚偽表示が、内部統制により適時に防止、識別、または訂正されないリスク。

※2 監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」

※3 監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

※4 監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

6

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点④ 内部統制の運用評価手続 (他の監基報にあっては540にのみ取りまてた)

関連する基準（監基報330）に規定されている要求事項を繰り返すことで、会計上の見積りに関する内部統制に関する監査人の決定の重要性を強調した。

内部統制の運用評価手続を行う場合として、以下の2つを例示（第18項及びA85項からA89項参照）

- ① 内部統制が有効に運用されていると見込まれる場合 又は、
- ② 実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合

特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制に依拠する場合は、当年度の監査におけるリスク評価手続に内部統制の運用評価手続を含めなければならない旨を明文化した。（第19項及びA90項参照）

7

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（3つのアプローチ）

- 監査人が評価した重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続には、以下のアプローチのうち、少なくとも一つを含めなければならない。（第17項参照）

① 監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手（第20項参照）→ ① P212.158.a
修正後の対象の検討のこと

② 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討（第21項から第26項参照）

③ 監査人の見積額又は許容範囲の設定
（第27項から第28項参照）

監査人が行った見積りを対象に検討

* 監査人は ③ はとりあらず、リスク対応上は ① と ② が下り!

③の用語のイメージ

監査人が設定する見積りとして一点なのか幅なのかの違い

監査人の見積額 (point) ... |

監査人の許容範囲 (range) ... ■

8

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（見積手法、仮定、データ）

- 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討（アプローチ②）及び監査人の見積額又は許容範囲の設定（アプローチ③）を実施する際の要求事項を、以下の項目別に規定（第21項及び第27項参照）

① 会計上の見積手法（第22項参照）

② 会計上の見積りに関する重要な仮定（第23項参照）

③ 会計上の見積りに関するデータ（第24項参照）

ex) ② の中でAからC、資産除去債務のみ (APO)

イメージがわく。

■ 重要な仮定とは

会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合の当該仮定（A42項参照）

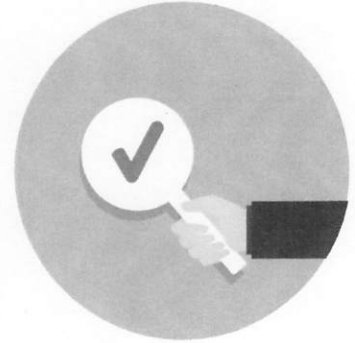


9

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（その他）

- 経営者には与えられる様々な情報の信頼性や判断を行使し、その中で最も合理的な信頼性や判断を選択することが必要であることがよく理解されているかどうか
- 経営者が見積りの不確実性を適切に理解していない、又は、適切に対応していない場合の規定を強化（第26項及びA115項からA117項参照）
 - 会計上の見積りに関する監査手続から入手する監査証拠について、情報源にかかわらず監基報500「監査証拠」に従うことを明確化（第29項及びA126項からA132項参照）
 - ✕ ■ 監査人の見積額又は許容範囲に関する規定を明確化（第27項及びA118項からA123項参照）



10

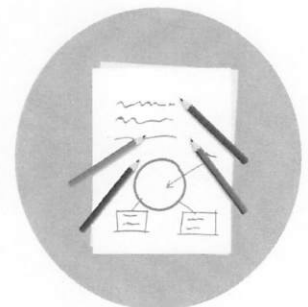
Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑥ 注記事項に関する検討手続の充実（その1）

- 会計上の見積りに関する注記事項について、重要な虚偽表示リスクに関する十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を立案し実施しなければならないことを明記（第30項参照）
- 会計上の見積りに関する注記事項が、適用される財務報告の枠組み（会計基準）に照らして合理的であるか虚偽表示であるかを判断（第34項参照）

「合理的である」…会計基準において要求される事項が適切に適用されていることを意味する（第9項参照）

「適切に適用されている」…会計基準に準拠しているだけでなく、その基準における測定基礎の目的に合致した判断が行われることを意味する（A13項参照）



11

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

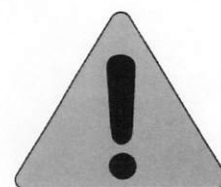
主な改正点⑥ 注記事項に関する検討手続の充実（その2）

- 経営者による見積額の選択及び見積りの不確実性に関する注記事項についてのリスク対応手続は、適用される財務報告の枠組みに照らして、経営者が以下を適切に行っているかどうかに対応するものでなければならない。
 - (1) 見積りの不確実性の理解
 - (2) 見積りの不確実性への対処。これは、適切な見積額の選択と見積りの不確実性に関する注記により行われる。
- (第25項参照)

特検リスクに限定しない

(希を)

“会計上の見積りの開示に関する会計基準”



12

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑦ 職業的専門家としての懐疑心の一層の発揮

- 会計上の見積りの不確実性、複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因（経営者のバイアス、不正リスク等）によって大きな影響を受ける場合には、職業的懐疑心の重要性が高まることを明記（第8項参照）
← 念のため書いておく！
- 経営者の見積りを裏付ける監査証拠の入手に偏ることなく、矛盾する監査証拠を排除しないようにリスク対応手続を立案し実施しなければならない旨を規定（第17項参照）
- 会計上の見積りに関する監査証拠を評価する際に、裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず、入手した全ての関連する監査証拠を考慮しなければならない旨を規定（第33項参照）
- ✕ リスク評価において「その他の固有リスク要因」として経営者のバイアスや不正により虚偽表示が発生し得るリスクを考慮（A9項参照）
- 職業的懐疑心の発揮の例
 - ✓ バックテスト（A60項参照）
 - ✓ 見積手法、仮定、データの過年度からの変更（A95項参照）
 - ✓ 経営者のバイアス（A96項参照）
 - ✓ リスク評価の見直し（A137項参照）
 - ✓ 監査人の許容範囲の検討（A139項参照）



13

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑧ 監査役等とのコミュニケーションの必要性の強調

- 従来より、監査人は、会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の表示および注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。（監基報260第14項(1)参照）
- 改正後の監基報540では、監査役等とコミュニケーションを行う際に、監査人は、会計上の見積りに関してコミュニケーションを行うべき事項があれば検討し、重要な虚偽表示リスクの原因が見積りの不確実性に関するものかどうか、又は会計上の見積り及び関連する注記を行う上での複雑性、主観性若しくはその他の固有リスク要因の影響に関するものかどうかについて考慮しなければならない旨が追記された。（第37項、A146項及び付録2参照）

14

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑨ 監査調書に記載すべき事項の範囲の拡大

- 会計上の見積りの監査において、監査人は、会計上の見積りに関連する企業及び企業環境に関し理解した主要内容に関する監査調書を作成することが求められているが、改正後の監基報540では、新たに監査調書に記載すべき事項の範囲が追加された。（第38項参照）
- 現行540における監査調書の要求事項は以下2点のみ。（現行540第22項参照）
 - ① 特検リスクである場合、会計上の見積りの合理性とその開示に関する監査人の結論の根拠
 - ② 経営者の偏向が存在する兆候がある場合には、その内容

が改正540では追加された

【参考】

監査人が監査調書に記載しなければならない事項について

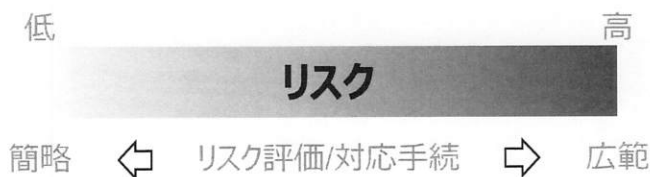
- ・ 会計上の見積りに関連する企業の内部統制を含む、企業及び企業環境に関し監査人が理解した主要内容
- ・ 固有リスク又は統制リスクのいずれかに関連する重要な虚偽表示リスクの評価の根拠を考慮した、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクと実施したリスク対応手続との関連性（監基報330第27項(2)参照）
- ・ 経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処するための措置を講じていない場合の監査人の対応
- ・ （該当がある場合）会計上の見積りに関する経営者の偏向が存在する兆候及び第31項により求められる、監査への影響に関する監査人の評価
- ・ 会計上の見積り及び関連する注記事項が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるか虚偽表示であるかの監査人の決定における重要な判断

15

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑩ 規模・状況に応じた柔軟な基準適用

- 改正後の監基報540では、リスク評価手続及びリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、重要な虚偽表示リスクに応じて異なる点を強調（第3項参照）
- 改正後の監基報540では、リスク評価手続及びリスク対応手続に関して、「適用の柔軟性（scalability）」という見出しを適用指針に付けて明示（A20項及びA84項参照）
- 改正後の監基報540では、リスク対応手続は、重要な虚偽表示リスクと評価した理由に対応する手続でなければならないことを強調した。また、虚偽表示リスクが高ければ高いほど、より証拠力の強い監査証拠を入手しなければならないことを考慮して、リスク対応手続を策定することも強調した。（第17項参照）



適合修正の一覧（関連する監査基準委員会報告書の改正）

今回の監基報540の改正では、以下8本が適合修正の対象となる。

1. 監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」
2. 監査基準委員会報告書230「監査調書」
3. 監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」
4. 監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」
5. 監査基準委員会報告書500「監査証拠」
6. 監査基準委員会報告書580「経営者確認書」
7. 監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
8. 監査基準委員会報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

適用時期

本報告書の適用時期については、以下のとおりとなる。

適用時期の記載については、2020年11月に改訂された監査基準及び中間監査基準の文言に合わせている。

- ・ 本報告書（2021年1月14日）は、**2023年3月決算に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査**から実施する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。

